



Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

**TRABAJO FIN DE GRADO
DOBLE GRADO EN ADMINISTRACIÓN Y DIRECCIÓN DE
EMPRESAS Y DERECHO**

**UN ANÁLISIS DEL CONVENIO ECONÓMICO:
FLUJOS FINANCIEROS Y AJUSTE DEL IVA**

Laura Esain Martínez

DIRECTOR

Pedro María Pascual Arzoz

CODIRECTOR

Fermín Cabasés Hita

Pamplona - Iruñea

12 de enero de 2017

RESUMEN: El presente trabajo analiza las relaciones tributarias y financieras entre Navarra y el Estado derivadas del régimen foral, que se concretan en el Convenio Económico, que fija el mecanismo para calcular la Aportación Económica al Estado. Se examinan los flujos financieros entre ambas Administraciones, exponiendo las imperfecciones y lagunas del actual sistema. Se describen los elementos básicos del Convenio Económico y las principales deficiencias detectadas en el cálculo de la aportación al Estado. También se profundiza en el ajuste por IVA y los problemas detectados en su diseño, agudizados por los efectos del denominado “caso Volkswagen”. Se propone un nuevo mecanismo de ajuste basado en la distribución directa de la recaudación en función del consumo relativo. La principal conclusión es la necesidad urgente de una renovación del texto legal, de manera que se actualice y simplifique el cálculo de los flujos financieros.

PALABRAS CLAVE: Convenio Económico, recaudación, Aportación económica, Ajuste del IVA, Volkswagen.

ABSTRACT: This paper analyzes the tax and financial relations between Navarre and the State derived from the foral regime, fixed in the Economic Agreement, which establishes the method to calculate the Economic contribution. This document studies the financial flows between both Administrations, showing the imperfections and legislative gaps caused by the current system. It describes the basic elements of the Economic Agreement and the main failures of the Economic Contribution's calculation. Moreover, it delves into VAT adjustment and the problems of its design, aggravated because of the effects of the named “Volkswagen case”. Thus, a new VAT adjustment is proposed, which is based on the direct distribution of revenue according to the relative consumption. The most relevant conclusion is the urgent necessity for renewing the legal text, in order to update and simplify the financial flows' calculation.

KEYWORDS: Economic Agreement, Revenue, Economic contribution, VAT adjustment, Volkswagen.

JEL classification: H73, H77.

LABURPENA: Ikerlan honek Hitzarmen Ekonomikoan ezartzen diren Nafarroaren eta Estatuaren arteko zerga- eta finantza-harremanak aztertzen ditu. Hitzarmenak Ekarpen Ekonomikoa kalkulatzeko metodoa ere agintzen du. Bi Administrazioen arteko fluxu finantzieroa ikasten dira, sistemaren inperfekzioak eta hutsuneak erakutsiz. Hitzarmen Ekonomikoaren elementu nagusiak azaltzen dira, baita sistemak Ekarpen Ekonomikoa kalkulatzekoan jasaten dituen akatsak ere. Gainera, BEZaren doikuntza eta berak sortutako arazoetan sakontzen da, “Volkswagen kasua”-rekin areagotu direnak. Horregatik, BEZa doitzeko mekanismo berri bat proposatzen da, Nafarroako kontsumo erlatiboan oinarrituta. Ondorio nagusia, testu legalak behar duen berrikuntza da, fluxu-finantzieroen kalkulua eguneratzeko eta errazteko.

HITZ GAKOAK: Hitzarmen Ekonomikoa, Zerga-bilketa, Ekarpen ekonomikoa, BEZaren doikuntza, Volkswagen.

ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Estatal de la Administración Tributaria
AN	Audiencia Nacional
CFN	Comunidad Foral de Navarra
CCAA	Comunidades Autónomas
CE	Constitución Española
DA	Disposición Adicional Primera
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
JAN	Junta Arbitral de Navarra
LCEN	Ley del Convenio Económico de Navarra
LORAFNA	Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra
PIB	Producto Interior Bruto
TS	Tribunal Supremo
UPyD	UNIÓN, PROGRESO y DEMOCRACIA
VAESA	VOLKSWAGEN-AUDI España, S.A.
VW	VOLKSWAGEN

ÍNDICE

ABREVIATURAS	3
1. INTRODUCCIÓN	5
2. APROXIMACIÓN AL CONVENIO	7
2.1. Breve reseña histórica	7
2.2. Contenido del Convenio	9
3. DIFICULTAD DEL CÁLCULO DE LAS MAGNITUDES.....	11
3.1. Cargas asumidas y no asumidas por la Comunidad Foral de Navarra.....	11
3.2. Cálculo del <i>índice de imputación</i>	13
3.3. Cálculo de la aportación	15
3.3.1. <i>Compensaciones</i>	16
3.3.2. <i>Prórroga</i>	19
4. AJUSTE DEL IVA.....	20
4.1. El ajuste por importaciones	21
4.2. El ajuste por operaciones interiores	22
4.3. Mecanismo para limitar las fluctuaciones: “la horquilla”	26
5. CONFLICTO ENTRE NAVARRA Y EL ESTADO: CASO VOLKSWAGEN	27
5.1. Exposición del caso	27
5.2. Solución provisional del litigio.....	29
5.3. Recurso de UPyD	31
5.4. Hacia el futuro	33
6. UNA NUEVA PROPUESTA DEL AJUSTE DE IVA	33
7. CONCLUSIONES	35
8. REFERENCIAS.....	37
8.1. Normativa.....	37
8.2. Jurisprudencia	37
8.3. Bibliografía.....	37

1. INTRODUCCIÓN

El objetivo perseguido por este trabajo es, por una parte, conocer las relaciones financieras que la Comunidad Foral de Navarra mantiene, ya desde antiguo, con el Estado. Asimismo, profundizar en el pilar fundamental del sistema tributario de Navarra, el Convenio Económico y descubrir los motivos principales de la polémica que éste causa, como la complicación del cálculo de los índices y su posible necesidad de actualización. Del mismo modo, analizar los defectos que adolecen a las fórmulas contenidas en él, y que se han puesto de manifiesto a causa de ciertas decisiones empresariales.

Por otra parte, uno de mis propósitos es procurar comprender las posturas de los estudiosos y políticos que afirman que, gracias al Convenio Económico, Navarra goza de unos privilegios de los que no disfrutaban el resto de españoles, y que el régimen foral, por tanto, supone una vulneración del principio de igualdad dentro del sistema constitucional español. También, conocer las ideas de aquéllos que conllevan a tachar de “expolio” al modelo actual. Por ello, me atrajo la idea de averiguar si es factible una posición racional y científica sobre el vigente modelo, que permita responder a las preguntas de si Navarra, como Comunidad Foral, es solidaria con el resto de Comunidades Autónomas, aporta lo necesario, etc.

La coexistencia de diferentes sistemas tributarios ha originado, incluso con anterioridad a la entrada en vigor de la Constitución de 1978, una permanente inquietud y suspicacia hacia el modelo foral. Es precisamente por esta controversia que suscita el sistema, lo que me ha llevado, entre otras cosas, a querer adentrarme en el estudio del Convenio Económico.

Es obvio, que el hecho de pertenecer y residir en esta Comunidad también ha influido en la decisión de profundizar sobre estas ideas. Asimismo, la actualidad del tema ha sido un claro incentivo, puesto que está propiciando que nuevos partidos políticos en auge se postulen y defiendan la centralización del Estado por entender que sistemas como el de Navarra aumentan la desigualdad de los españoles y españolas.

Además, a raíz del funcionamiento ampliamente criticado del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y de las modificaciones de éste sin haber logrado un resultado satisfactorio, los regímenes forales se han vuelto a poner en tela de juicio. En estos debates, se han alzado múltiples voces en contra de los regímenes vasco y navarro, argumentando que los actuales fallos del sistema de la LOFCA residen, precisamente, en la existencia de esa asimetría en los modelos de financiación.

Últimamente, además, la aportación que Navarra debe pagar al Estado es un titular habitual de la prensa regional. A finales del año 2016, el Gobierno de Navarra y el Gobierno Central, se reunieron para comenzar las negociaciones sobre la cantidad que debió y debe ingresar la Comunidad Foral al Estado los años 2015 y 2016, respectivamente.

Para profundizar en todas estas cuestiones, el trabajo se ha estructurado en siete secciones. Después de esta introducción, la sección 2 centra la atención en los antecedentes del sistema del Convenio Económico y en el contenido del mismo. Trata de situar al lector en el contexto histórico, explicando de dónde procede el sistema foral, los cambios de los diferentes textos legales que han contenido el Convenio, así como las características principales de la norma actual.

La sección 3, por su parte, focaliza la atención en el procedimiento vigente para calcular la aportación económica. Así, en primer lugar, comentamos las cargas asumidas y no asumidas por la Comunidad Foral. Este punto requeriría un estudio mucho más riguroso y meticuloso, debiendo efectuarse un análisis detallado partida por partida, pero dada la extensión de la que disponemos, nos limitamos a realizar un acercamiento sobre las mismas. Posteriormente, se expone el cálculo del índice de imputación, y por último, el de la aportación económica. Este último punto consta de dos partes: las compensaciones que se deben realizar al cálculo de la aportación íntegra para lograr la aportación líquida, y el sistema de prórroga, que actualmente pretenden dejar de aplicar en tanto se procede a la negociación de la aportación base del quinquenio 2015-2019

La sección 4 aborda una cuestión importante como es el ajuste por IVA, que se lleva a cabo para calcular el mayor importe que debe ingresar Navarra al Estado, o, en su caso, la cantidad que debería abonar el Estado a la Comunidad Foral. Con el fin de facilitar la comprensión de dicho ajuste, comenzamos por comentar, primero, el ajuste del IVA por importaciones, y después, por operaciones interiores. Tras ello, comentamos el mecanismo de compensación conocido como “la horquilla”.

La sección 5 resume el caso que reveló los fallos que sufre la fórmula del ajuste por IVA comentada en el apartado anterior. Tras exponer los hechos y las consecuencias tributarias de los mismos, se explica el acuerdo que se adoptó como solución provisional al problema, y en tercer lugar, el famoso recurso interpuesto por un partido político a dicho acuerdo.

La sección 6 recoge un nuevo mecanismo de ajuste del IVA, como posible propuesta para una próxima modificación del texto legal.

Por último, y no por ello menos importante, la sección 7 expone las conclusiones extraídas tras la realización de este estudio.

2. APROXIMACIÓN AL CONVENIO

El Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (Ley 28/1990, de 26 de diciembre de 1990) configura el peculiar sistema de financiación de esta última. Navarra tiene potestad para establecer, regular y mantener su propio régimen tributario, en virtud de los derechos históricos plasmados en su régimen foral.

Dicha Ley es consecuencia del acuerdo alcanzado entre la Administración de la Comunidad Foral y la Central, a través del cual se rige la actividad financiera y tributaria de Navarra. Así, el texto establece la necesaria coordinación y colaboración entre ambas administraciones, las reglas para armonizar ambos regímenes fiscales y los criterios para calcular la aportación de Navarra al Estado por los servicios y funciones que no tiene transferidos.

2.1. Breve reseña histórica

El Convenio Económico de 1990, que hoy se encuentra vigente, deriva de un sistema que surgió a mediados del siglo XIX. No han sido pocos los cambios soportados por el mismo desde entonces, dado que a medida que el Estado y el modelo económico o institucional iban cambiando, el texto se ha tenido que modificar para ajustarse a cada contexto histórico. Los conflictos que han ido marcando la historia del Convenio Económico, en sus ya cerca de doscientos años de vida, han provocado que numerosos estudiosos de los regímenes forales hayan investigado y publicado múltiples obras acerca del mismo, pero sin llegar a ofrecer una explicación razonada y científica de este fenómeno particular, que tan firmemente arraigado está en la cultura jurídico, política, incluso social de los navarros.

Y es que, el Convenio Económico sólo puede explicarse en el contexto histórico que surgió del fin del Antiguo Régimen por efecto del liberalismo, el constitucionalismo y el centralismo. La Primera Guerra carlista (1833-1840) supuso la pérdida para Navarra de la condición de Reino, de manera que pasó a convertirse en una provincia más. Sin embargo, a raíz del Convenio de Vergara de 1839, se promulgó la Ley de Modificación de Fueros de

1841 para integrar el régimen privativo de Navarra dentro de la estructura del Estado, sin perjudicar la unidad constitucional, también conocida como Ley Paccionada, Ali (2010).

Las principales consecuencias de dicha Ley forman el germen material del Convenio: las aduanas se trasladaron del Ebro a los Pirineos, y el donativo foral al Rey, que hasta entonces había tenido un carácter voluntario, pasó a ser obligatorio. De esta forma, Navarra debía realizar una aportación anual al Estado, que se fijó en 1,8 millones de reales.

Desde entonces, se han acordado cinco textos para adaptarlo al contexto político y económico de cada momento.

La primera modificación se produjo 1877, el Gobierno central intentó eliminar la autonomía tributaria de Navarra, implantando en ella los mismos impuestos que en el resto del país, pero finalmente no lo hizo a cambio de elevar la aportación hasta los 8 millones de reales.

En 1893, tuvo lugar otro intento de acabar con el régimen foral de Navarra, que generó una fuerte movilización social, conocida como “la Gamazada”, que al final tampoco se llevó a cabo.

En este sentido, cobra gran importancia el reconocimiento expreso que hizo el texto de 1927 de la autonomía fiscal de Navarra, a la que se reconoció la facultad de establecer un régimen tributario “propio”, siempre que respetara los impuestos del Estado y los pactos internacionales. La aportación de Navarra al Estado, entonces, aumentó hasta los 4,6 millones de pesetas.

Al término de la Guerra Civil española, la Diputación Foral de Navarra y el Gobierno franquista negociaron un nuevo Convenio Económico, que se aprobó en 1941, que daba respuesta a la reforma fiscal promovida por el ministro Larraz en 1940. Entonces, se volvió a elevar la contribución de Navarra hasta los 21 millones de pesetas.

La profunda transformación económica y social de España a partir de la segunda mitad del siglo XX, hizo necesario un nuevo cambio en las relaciones financieras y tributarias con el Estado, que se plasmó en el Convenio de 1969.

Tras la aprobación, primero, de la Constitución Española de 1978, la posterior entrada en vigor de la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra de 1982 que provocó la transferencia a Navarra de algunos de los servicios estatales, y la profunda reforma tributaria que conllevó la adhesión de España a la actual

Unión Europea, fue necesaria una nueva negociación para acomodar el régimen foral de Navarra al nuevo escenario político y económico del país.

Así, se aprobó la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra. Este texto reconoce la autonomía de Navarra para establecer y recaudar sus propios tributos dentro de unos márgenes, en consonancia con la Constitución Española de 1978, que ampara y respeta los derechos históricos de Navarra, y la LORAFNA, que establece que la actividad tributaria y financiera de Navarra se regulará por el sistema tradicional del Convenio Económico.

2.2. Contenido del Convenio

Los Convenios se vienen erigiendo como normas mediante las cuales se instaura un mapa de compartición de poder tributario entre el Estado y Navarra. En ellos se fijan, por una parte, los denominados *puntos de conexión*, esto es, las reglas que delimitan la competencia de cada Administración en la recaudación de cada impuesto. Asimismo, se establecen los pertinentes criterios de armonización tributaria y se establece la *aportación económica* que Navarra realiza anualmente al Estado por los servicios que no tiene transferidos y que son comunes a todo el país (defensa, asuntos exteriores, instituciones centrales...), De La Hucha (2006).

En efecto, el Convenio Económico vigente aborda dos títulos principales: el primero de ellos trata sobre la *armonización tributaria*, y el segundo versa sobre la *aportación económica*. Como ya anunciábamos anteriormente, más adelante centraré mi atención sobre el segundo de los temas, pero antes creo conveniente resaltar algunos aspectos básicos de esta Ley, la cual constituye uno de los pilares fundamentales del sistema tributario foral.

Así, cabe enfatizar sobre cinco características esenciales del Convenio. En primer lugar, es una norma que tiene un **fundamento histórico**, dado que es una facultad que Navarra conserva desde que era Reino y ha perdurado hasta la actualidad con numerosas modificaciones y actualizaciones, siempre pactadas.

En segundo lugar, estamos ante una Ley con **escudo constitucional**. Tal y como señalaba anteriormente, la Carta Magna “ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales”, entre los que se encuentra la actividad tributaria y financiera.

Por otra parte, tiene un carácter **pactado** entre las representaciones de Navarra y del Estado y, por tanto, es inmodificable unilateralmente.

Otro de los aspectos principales a tener en cuenta del Convenio es su carácter **indefinido**, pues aunque ha sido actualizado en distintas ocasiones para ser adaptado a las necesidades de cada momento, el Convenio Económico no tiene fecha de caducidad.

Por último, debe quedar claro que nos encontramos ante una norma **bilateral**: regula únicamente las relaciones entre Navarra y el Estado, sin que afecte o interfieran otros territorios.

La coexistencia de distintos regímenes fiscales en España obliga a establecer unas reglas que delimiten la competencia de cada Administración en la recaudación de impuesto. Estas reglas, conocidas también con el nombre técnico de *puntos de conexión*, se fijan a través de un mecanismo que se llama “armonización tributaria”. A través de dichas reglas se determina qué Administración – la navarra o la central- es la competente en la elaboración de la normativa y en la recaudación de cada impuesto.

La Comunidad Foral debe ajustarse a lo establecido por Europa y España en los impuestos indirectos como el IVA o los impuestos especiales, en las primas de seguros, en los tributos sobre el juego, etc. No obstante, tiene amplia autonomía para regular y recaudar las tasas y los impuestos directos de su territorio, como el IRPF y los impuestos de Patrimonio, Sociedades, Sucesiones y Donaciones, etc.

Sin embargo, esta autonomía no es ilimitada, y es que no se puede perder de vista el contexto político, económico y jurídico en el que está inserto el Convenio. Navarra debe respetar varios parámetros, entre los que se encuentran: la terminología y los conceptos de la Ley General Tributaria, la presión fiscal efectiva global del Estado -ya que la de Navarra no puede ser inferior a aquélla-, y la libre circulación y establecimiento de personas, bienes, capitales y servicios entre ambos territorios. Cabe incidir en el segundo punto, ya que se impone a la Comunidad Foral una obligación directa de mantener una *presión fiscal efectiva global* igual o superior a la existente en el Estado. El objetivo principal de este precepto es evitar que Navarra se convierta en un paraíso fiscal. Sin embargo, la exigencia de equivalencia no obliga a mantener ni los mismos tipos impositivos, ni las mismas bonificaciones existentes en el resto del Estado, ya que ello implicaría convertir al legislador foral “en un mero copista”, con la consiguiente desaparición de la potestad legalmente reconocida a los territorios históricos de mantener, establecer y regular su propio régimen tributario.

Por otro lado, se establece un mecanismo de compensación financiera, o lo que se conoce como *ajustes fiscales*, para aquellos casos en los que las reglas previstas no garanticen una asignación adecuada y acorde al objeto imponible de un determinado impuesto. Esto ocurre con alguno de los impuestos indirectos, como el IVA y los impuestos especiales de fabricación (alcohol, tabaco, hidrocarburos...), debido a que hay empresas que tributan en el régimen común por consumos que realizan ciudadanos navarros, y viceversa.

Como iremos viendo a lo largo de este trabajo, el Convenio Económico vigente, y en general, el régimen foral suscitan gran controversia y son objeto de múltiples debates políticos y jurídicos. Pero lo cierto es que no se dispone de estudios rigurosos que esclarezcan las discusiones que provoca este sistema. La mayor parte de las opiniones vertidas en las últimas décadas no han sido consecuencia de investigaciones científicas (probablemente motivado por la escasa o nula información ofrecida por las administraciones implicadas), sino que parece que la ideología acaba por contaminar todo desarrollo intelectual. Así, la bibliografía disponible resulta inservible por contradictoria e insuficiente, según Aranburu (2005).

Sin embargo, actualmente, en la situación política de Navarra, la defensa del Convenio Económico es de los pocos, sino el único, tema que no provoca la división de los partidos con representación parlamentaria, Riezu (2016). Esta inusual unanimidad proviene de la conciencia colectiva (o “preferencia social”) de los navarros, que se identifica con la esencia del Fuero, de su autogobierno.

3. DIFICULTAD DEL CÁLCULO DE LAS MAGNITUDES

3.1. Cargas asumidas y no asumidas por la Comunidad Foral de Navarra

Navarra y País Vasco tienen entre sus competencias de gasto una gran parte que son comunes con otras CCAA y otras que son propias de su régimen de asunción de competencias. Todas ellas se califican como “cargas asumidas” porque las consignaciones que pueda tener el Estado en su presupuesto no van a afectar a Navarra, ya que ella debe dotar sus propias partidas presupuestarias. La *aportación económica* es el pago al Estado por la parte del gasto estatal que deriva en beneficio de los residentes de Navarra, por lo que el valor de las consignaciones presupuestarias referidas a las cargas asumidas se resta a la hora de determinar la parte del presupuesto del Estado que tiene que pagar Navarra, Zubiri (2015).

Hasta ahora, en la práctica, el cálculo de la aportación ha sido bastante opaco. El procedimiento se resuelve a través de un acuerdo de la Comisión Coordinadora del Convenio. En él se fija la cifra global del valor de las competencias asumidas, y también la de las compensaciones, pero no se detalla cómo se ha obtenido esa cifra y, mucho menos, qué competencias se consideran asumidas por Navarra. Aunque sería conveniente, no parece haber ninguna lista pública de las competencias asumidas. Esto ha provocado que hasta ahora el cálculo de la aportación económica se haya realizado mediante negociaciones por las dos partes, sin entrar en más detalle que el de fijar un importe final. No obstante, es evidente que se debería proceder a dicho cálculo mediante un método económico-contable, más riguroso y exhaustivo. Un posible método sería el siguiente: acudir a los Presupuestos del Estado, estudiar partida a partida qué competencias asume la Administración Central, cuáles la Administración de Navarra y entre las que se ejercen conjuntamente, atender a la proporción de las mismas de las que se encarga cada una. Lo más engorroso de este método consistiría en controlar la proporción de estas competencias que asume cada parte, como veremos más adelante. Una vez conocidos los importes de los que se encarga cada Administración, se aplicaría el índice de imputación sobre el importe total de las cargas no asumidas por Navarra para obtener la aportación íntegra. Éste se debería calcular cada quinquenio, comparando el Producto Interior Bruto de Navarra con el del Estado.

Con todo, se puede hacer una lista tentativa, relativamente completa, de las competencias asumidas por Navarra: seguridad y justicia, infraestructuras, administración local, deuda pública, agricultura, industria, comercio, transporte, protección y promoción social, educación y sanidad, entre otras.

Una vez se han establecido las competencias ejercidas por Navarra, bien en exclusiva o de manera compartida, el siguiente paso es valorar cuánto cuestan al Estado las competencias no asumidas, que serán el resto de ellas. El proceso consiste en identificar, respecto a las partidas del presupuesto del Estado y para el año base del quinquenio, lo ejecutado en esas partidas por las cargas no asumidas. Al montante total se le aplicará el índice de imputación que corresponde a la Comunidad Foral, con lo que queda fijada la aportación navarra al Estado.

Las cargas no asumidas se corresponden con las competencias que no son ejercidas efectivamente por esta Comunidad, es decir, las que no han sido transferidas a Navarra. Pueden ser muy diversas, pero en cualquier caso se encontrarán las que siguen, tal y como se cita en el Convenio:

- Cantidades del Fondo de Compensación Interterritorial, al que se refiere el artículo 158.2 de la Constitución.
- Las transferencias o subvenciones que figuran en el Presupuesto General del Estado, a favor de entes públicos. Siempre que estas competencias no las realice la Comunidad Foral.
- Los intereses y cuotas de amortización de todas las deudas del Estado.

Pero además de estas cargas citadas expresamente, existen otras muchas derivadas de competencias estatales como Defensa, representación exterior, casa del Rey, etc. Yendo al detalle de cada partida, puede haber cargas no asumidas en absoluto o de manera parcial. Tal y como indicábamos anteriormente, el cálculo de los importes de los que se encarga cada Administración resulta una tarea compleja. Para conocer el porcentaje de los que se responsabiliza cada Administración podría procederse de dos maneras. Una de ellas sería estudiar detalladamente esas competencias, ver qué cantidades asume Navarra en relación con esas competencias, y calcular la proporción respecto a las que asume el Estado. La segunda manera posible sería elevar a cifras estatales (mediante el índice de imputación) los importes que asume Navarra relacionados con cada competencia, y así comparar ambas cifras para obtener el porcentaje.

De acuerdo con la Ley del Convenio, sólo se deben financiar las cargas no asumidas, bien por ser de competencia propia y exclusiva del Estado, o bien por no haber sido transferidas aún. Con ello se contribuye de manera equitativa al esfuerzo común del Estado.

3.2. Cálculo del *índice de imputación*

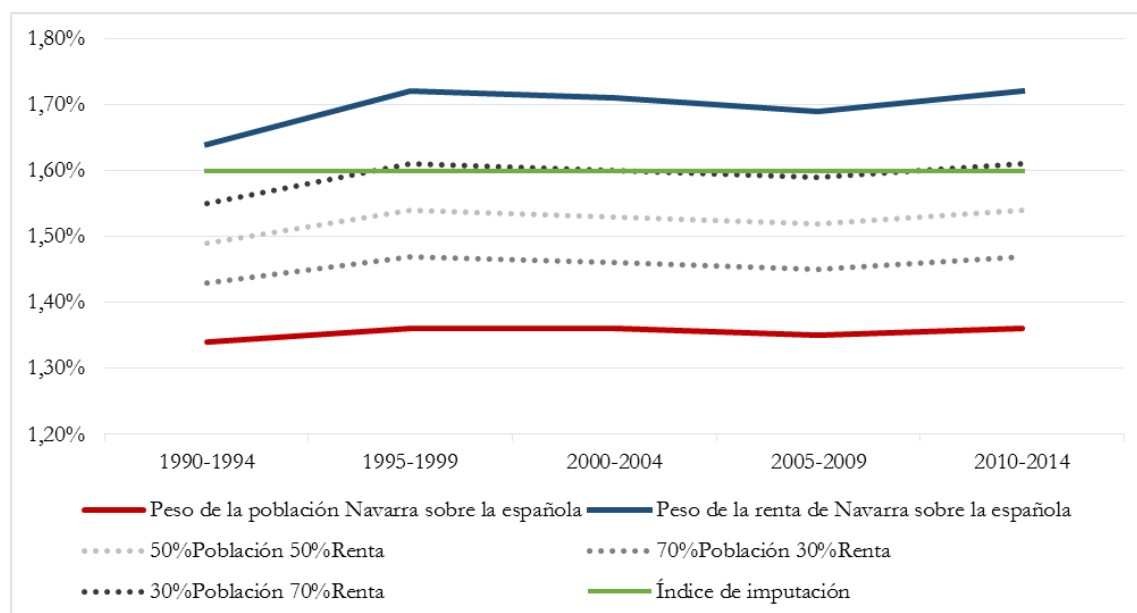
Otro punto fundamental a la hora del cálculo de la aportación es el índice de imputación. De hecho, la aportación se determina aplicando el índice de imputación al importe total de las cargas no asumidas por Navarra y a las correspondientes compensaciones.

El índice de imputación se establece básicamente en función de la renta relativa de Navarra. En 1990 se fijó en el 1,6%. Sin embargo, si en lugar de dicho parámetro se hubiera tenido en cuenta el peso de la población navarra sobre la española, el índice sería manifiestamente menor pues rondaría el 1,36%, de acuerdo con Aranburu (2015). Navarra es una de las Comunidades más ricas de España y menos pobladas. Esta circunstancia de

aportar a las cargas comunes en función de la renta relativa, supone un ejercicio de solidaridad, porque la mayor parte de las competencias por las que se contribuye benefician a Navarra en proporción a sus ciudadanos, no a la renta de que estos disponen.

Como decíamos, el índice de imputación fue establecido en un 1,60% en el año de aprobación del Convenio, atendiendo principalmente a la renta relativa de Navarra. Además, desde hace dos décadas aproximadamente, dicho índice coincide, en gran medida, con la línea que pondera con un 70% el peso de la renta relativa de Navarra, y con un 30% el peso de la población relativa de Navarra, tal y como ilustra el gráfico de a continuación:

Gráfico 1: índice de imputación actual y posibles valores que podría tomar el mismo:



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de Aranburu (2015).

Dejando a un lado la polémica que suscita la elección por el parámetro de la renta relativa en lugar de considerar otras variables como la población, se plantea una segunda cuestión en relación con la evolución del índice de imputación a lo largo de los años. Como señalábamos más arriba, desde el año 1990, que se estableció en el 1,60%, no se ha vuelto a cambiar, lo cual suscita cierta desconfianza después de más de un cuarto de siglo. No obstante, en el gráfico anterior se puede observar cómo ni el peso relativo de la población navarra respecto a la de España, ni el de la renta relativa han variado significativamente, por lo que la necesidad de cambio no parece ser tan obvia.

La falta de renovación del porcentaje se halla en la dificultad de llegar a un acuerdo entre ambas Administraciones.

El valor asignado para el quinquenio 1990-1994 es el porcentaje de participación de Navarra en el Valor Añadido Bruto nacional al coste de los factores, determinado según la Contabilidad Regional del INE y referido al año 1986. Siguiendo a Los Arcos (1991) es el siguiente:

$$i = \frac{VAB_N}{VAB_E} = 1,60\%$$

Mediante la aplicación del índice de imputación al importe de las cargas no asumidas por Navarra, se obtiene la aportación íntegra.

3.3. Cálculo de la aportación

El Convenio atribuye a la Hacienda foral casi la totalidad de los ingresos tributarios, por lo que el pago de la aportación es el mecanismo que equilibra las relaciones financieras entre la Hacienda foral y la central.

Se trata, en teoría, de satisfacer el coste de los servicios de titularidad estatal prestados en territorio foral, mediante una estimación indirecta de dicho importe.

Los artículos 52 a 58 del Convenio establecen la metodología para la determinación de la aportación del año base. Esto se debe a que el cálculo de la misma no se realiza anualmente, sino que en función de los periodos quinquenales establecidos, se concreta la cuantía de la aportación del primer año (año base), y luego se aplica un índice de actualización para calcular la aportación del resto de ejercicios del quinquenio.

$$\text{Aportación año base} \times \text{Índice de actualización año } t = \text{Aportación líquida año } t$$

$$\text{Índice de actualización año } t = \frac{\text{impuestos convenidos del Estado no cedidos en el año } t}{\text{impuestos convenidos del Estado no cedidos en el año base del quinquenio}}$$

Se tiene en cuenta la recaudación del Estado por impuestos convenidos con Navarra y cuyo importe no esté cedido a las Comunidades Autónomas de régimen común.

Respecto al procedimiento para fijar la aportación del año base, el artículo 53 de la Ley 28/1990 dispone lo siguiente: “La aportación anual se determinará aplicando el índice de imputación al importe total de las cargas del Estado no asumidas por la Comunidad

Foral y de las correspondientes compensaciones, todo ello conforme se establece en los artículos siguientes”. Por tanto, una vez multiplicado el índice de imputación por las cargas no asumidas, se obtiene la aportación íntegra, a la que se aplican unos mecanismos de compensación, como se detallan a continuación, por una serie de impuestos y tasas que no están incluidos en el Convenio Económico y que el Estado obtiene de manera exclusiva, así como por el déficit incurrido en el presupuesto estatal (que retrasa al futuro el pago de gasto realizados en el presente), etc.

La resta de esas compensaciones a la aportación íntegra da como resultado la aportación líquida, que es la cifra que efectivamente Navarra paga al Estado por las competencias no asumidas.

3.3.1. Compensaciones

Cada uno de los cuatro ajustes que se realizan sobre la aportación íntegra tiene su justificación.

- Por tributos no convenidos: supone que Navarra no debe aportar por la parte que el Estado financia con impuestos o exacciones tributarias que le son exclusivas, como por ejemplo, los aranceles aduaneros, diversas tasas, etc.
- Por ingresos no tributarios: de similar razonamiento al guión anterior, pero referido a ingresos propios del Estado que no sean tributos, como dividendos de empresas públicas, venta de inmovilizado, etc.
- Por déficit: dado que Navarra aporta al pago de la amortización e intereses anuales del total de la deuda pública, es lógico que la parte de los gastos anuales que el Estado financia acudiendo al déficit, se excluya del cálculo de la aportación. En ausencia de esta compensación se estaría dando una doble financiación por este motivo.
- Por impuestos directos convenidos: se trata de ajustar las retenciones de trabajo y de capital que cada Administración ingresa en virtud de lo establecido por el Convenio pero en contradicción con las normas aplicables al resto de entidades. Por ejemplo, el Estado se queda con las retenciones de trabajo de todos sus funcionarios destinados en Navarra y sin embargo estos se descuentan esas cantidades a la hora de hacer su declaración de IRPF en la Hacienda Tributaria de Navarra. Con esta compensación se equilibra esa circunstancia.

Al igual que la aportación íntegra, el cálculo de las compensaciones se realiza cada cinco años, para que no suponga una complejidad excesiva de gestión. Por ello, y a falta de concretar la de 2015, la última vez que se llevó a efecto fue en 2010, cuando la aportación ascendió a 485 millones de euros, lo equivalente al 11% del presupuesto global de Navarra para aquel año. Conforme a lo explicado anteriormente, su cálculo se realizó de la siguiente manera:

Cuadro 1: Método del cálculo de la aportación:

		Millones €
Cálculo de la aportación	Presupuestos Generales Estado 2010	236.442,6
	Cargas asumidas por Navarra (28,87%)	68.269,1
	Cargas no asumidas (71,13%)	168.173,5
	Multiplicado por el índice de imputación (1,6%)	
	Aportación íntegra	2.690,8
	Menos las compensaciones	-2.205,3
	por tributos no convenidos	4.329,9 x 0,016 = -69,3
	por ingresos no tributados	11.438,4 x 0,016 = -183
	por déficit	112.044,8 x 0,016 = -1.792,7
	por impuestos directos convenidos	-160,3
	Aportación líquida año base 2010	485,5

Fuente: Página web de la Hacienda Tributaria de Navarra (2016).

En el resto de años del mismo quinquenio (2010 a 2014), la aportación se actualizó en función de la recaudación del Estado por los mismos impuestos convenidos, tal y como está previsto en la Ley.

Esto supone un riesgo para Navarra, ya que si aumentan los ingresos del Estado y los de Navarra no lo hacen en el mismo porcentaje, la aportación anual se incrementa y, por tanto, Navarra tiene menos dinero para financiar sus propios servicios, como Salud, Educación y Políticas Sociales. En consecuencia, esto implica un incentivo para la buena gestión de la Hacienda Navarra.

Cuadro 2: aportación económica al Estado 2005-2016 (en millones de euros):

	APORTACIÓN DEFINITIVA (millones de €)	Aportación s/PIB	Aportación per cápita (€)	Aportación/Gastos no financieros	Aportación/ingresos tributarios
2005	553,49	3,54%	947,16	18,43%	18,74%
2006	606,20	3,60%	1.023,73	18,80%	17,98%
2007	657,50	3,66%	1.090,68	16,83%	18,02%
2008	490,85	2,62%	795,92	12,56%	14,63%
2009	344,66	1,89%	549,45	8,72%	10,22%
2010	480,61	2,63%	759,23	12,47%	14,43%
2011	490,04	2,69%	769,17	13,83%	15,73%
2012	546,77	3,12%	854,30	15,64%	17,74%
2013	534,99	3,07%	837,30	15,81%	17,39%
2014	549,97	3,12%	864,12	16,40%	17,44%
2015	591,04	3,24%	928,38	16,75%	17,60%

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos facilitados por el Servicio de Convenio Económico y Planificación Financiera, Aranburu (2015), Memoria de la ejecución presupuestaria (2016), e INE.

Tal y como se desprende del cuadro anterior, la aportación definitiva ha sufrido dos cambios de tendencia significativos. Pese a seguir una tendencia ascendente, en 2008, a causa de la crisis financiera internacional y a los ajustes presupuestarios que, tanto el Gobierno Central como el Gobierno de Navarra, se vieron obligados a realizar, la aportación cayó cuantiosamente. En 2009, con el continuo desplome de la economía, la situación se agudizó y la aportación sufrió una segunda reducción. Sin embargo, el peso que la aportación tenía sobre el PIB navarro se vio reducida, por lo que, en este sentido, la economía navarra, a pesar de haber soportado importantes caídas, se vio de algún modo “beneficiada”.

La aportación económica suponía a cada ciudadano navarro un pago de aproximadamente mil euros, hasta que en 2008 comenzó a disminuir dicha cantidad, hasta llegar casi a la mitad como consecuencia de la reducción de la aportación y el aumento de la población. No obstante, en 2010, aún con una economía azotada por la fuerte crisis económica, la aportación per cápita volvió a aumentar considerablemente, y actualmente se encuentra rondando los mil euros.

Lo comentado anteriormente se ve plasmado, igualmente, en el peso que la aportación tiene sobre la totalidad de los gastos no financieros, pues a pesar de que siempre ha supuesto alrededor de un 17% de los mismos, en 2009 cayó hasta la mitad, dejando un mayor margen al Gobierno foral para gastar o invertir en distintas partidas. La caída de la

aportación no es tan drástica si lo comparamos con los ingresos tributarios. Estos también se vieron gravemente afectados por la crisis, y aunque la cantidad monetaria que se destinó al pago de la aportación fue notablemente menor, el porcentaje de los ingresos tributarios destinados al abono de las cargas comunes del Estado no descendió tan fuertemente.

3.3.2. Prórroga

No cabe duda de que nos encontramos en una situación singular desde la aprobación del último Convenio, pues a finales del año 2016 aún no se conocía el importe de la aportación del año base del quinquenio actual, esto es, el de 2015 a 2019. Esta excepcionalidad ha provocado que se haya aplicado el mecanismo de la “prórroga” que recoge el Convenio en su artículo 63.2. Esto supone que hasta que no se acuerde la cifra definitiva del pago, se concede una prórroga de lo pactado en el último quinquenio, el de 2010 a 2014.

La prórroga del dicho quinquenio para el año 2016 asciendía a los 613 millones de euros. De los informes elaborados por el servicio de Convenio Económico y Planificación Financiera se desprende que este mecanismo de prórroga está siendo perjudicial para Navarra, según Arnedo (2016).

En la misma línea, el Consejero de Hacienda y Política Financiera, Mikel Aranburu afirmaba que el incremento de más de 100 millones de euros sufrido por la aportación en el último quinquenio no tenía sentido, dado el contexto de reducción del gasto a que se han visto abocadas las Administraciones Públicas. Según Aranburu, la aportación ha ido creciendo “de forma totalmente anormal” por un índice de actualización anual provisional “basado en unas recaudaciones que luego no se han dado”.

Así pues, el Estado cifraba en 613,7 millones la cantidad que la Comunidad Foral debe aportar el año 2016, mientras que el Gobierno de Navarra la presupuestó en casi 100 millones menos, 515,6 millones, concretamente. Esta diferencia de cifras se debe fundamentalmente a que se esperaba que en el año 2016 se diera el proceso de fijación de las nuevas cifras del año base del quinquenio. Por ello, el ejecutivo foral achacó esta divergencia a la situación de interinidad del Gobierno central durante el año 2016, lo que ha dificultado negociar la actualización de la aportación para el quinquenio 2015-2019.

4. AJUSTE DEL IVA

El ajuste del IVA en el sistema foral de financiación autonómica es una cuestión fundamentalmente técnica y relativamente sencilla de partida, según Zabalza (2012): se trata de calcular una transferencia que, junto con el IVA por operaciones interiores recaudado por la Comunidad Foral de Navarra, asigne una recaudación total a esta Comunidad que se corresponda con el peso relativo de su consumo. Sin embargo, el mecanismo de ajuste acordado ha resultado, a la postre, difícil de entender. La Ley en cuestión es meridianamente clara en su prescripción —de hecho constituye uno de los primeros ejemplos legislativos del uso del lenguaje matemático—, pero absolutamente oscura en lo que se refiere al razonamiento que sustenta tal prescripción.

La sensación de frustración que provoca este mecanismo es bastante general. Zubiri y Vallejo (1995) la expresan muy bien y señalan que “la lógica económica [...] no está clara. En todo caso parece más el resultado de un compromiso entre las partes negociadoras que el resultado de un análisis económico”.

El IVA es un impuesto sobre el consumo, y en consecuencia, se debería percibir por la Administración tributaria en cuyo territorio residen los consumidores de los bienes y servicios. Pese a la aparente sencillez del proceso recaudatorio de este tributo, en la práctica de nuestro sistema fiscal no resulta igual.

En España, la imposición sobre el consumo es de carácter multifásico. El IVA se cobra en origen, en la fase de producción, y los empresarios lo repercuten a los consumidores. Las Administraciones tributarias actúan ante el contribuyente, cada una en su ámbito territorial, como si de una sola Administración se tratara. Esto significa que la Administración que cobra el IVA no es la del lugar donde se produce el consumo final, sino la del territorio donde radica la empresa que produce los bienes que se van a destinar al consumo. Esto supone que las Administraciones tributarias de cada uno de los territorios no exaccionan el IVA devengado por las operaciones de los consumidores residentes en dichos territorios, sino que puede suceder, y de hecho, sucede, que recauden el impuesto correspondiente al consumo de personas residentes en otras CCAA de diferente régimen fiscal, y que por el contrario, dejen de percibir el impuesto relativo al consumo de sus residentes, por consumir éstos en otro territorio. A su vez, se ven afectadas por la existencia de sectores exportadores que no ingresan IVA, sino que reciben devoluciones por las cuotas soportadas.

La coexistencia de varias administraciones fiscales, como ocurre en España, donde comparten el poder tributario las haciendas forales y la estatal, plantea el problema de ajustar la recaudación del IVA al consumo de cada territorio.

Evidentemente, este problema también surge a raíz de operaciones de consumo con elementos externos a nuestro país. Pero en la tributación internacional, se utiliza el criterio de “país de destino”, que simplifica el ajuste que se debe realizar en este caso. De acuerdo con él, los bienes se exportan previa devolución de los impuestos que los han gravado y los bienes importados quedan sometidos a un impuesto similar al que grava los productos interiores. La aplicación de este criterio exige un “ajuste en frontera” que también existe en el seno de la Unión Europea, a pesar de haber desaparecido las aduanas interiores (es el régimen a que están sometidas las llamadas operaciones intracomunitarias), Simón Acosta (2014).

En el mercado interno, sin embargo, no es posible legalmente el ajuste en frontera, ni sería razonable en la práctica reproducir el modelo europeo de operaciones intracomunitarias.

4.1. El ajuste por importaciones

Conviene comenzar comentando el ajuste por importaciones, en tanto en cuanto resulta más fácil de comprender y requiere menos explicación.

En primer lugar, cabe recordar que el IVA por importaciones se exige siempre por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y que Navarra carece de competencias para gestionar y recaudar IVA por dicho concepto. Así, el ajuste consiste simplemente en que la AEAT debe pagar a Navarra el resultado de aplicar a la recaudación real por importaciones, el porcentaje que representa el consumo de los residentes en Navarra respecto del consumo total efectuado en el territorio español de aplicación del IVA.

En la fórmula matemática, el porcentaje de consumo de los residentes en Navarra está representado por la letra “c” y tiene un valor, que no ha cambiado desde 1990, de 1,699%, tal y como recoge la Disposición Transitoria 3ª del Convenio.

Tal y como sucede con el índice de imputación, sorprende que ese porcentaje se haya mantenido constante. La variable “c” de la fórmula se ha convertido en una “constante” que hace perder fiabilidad y credibilidad al ajuste, según Simón Acosta (2014).

Con independencia de la necesidad del cambio de ese valor, Navarra ingresa un porcentaje de IVA por importaciones igual al que representa el consumo de los residentes en Navarra respecto del consumo de todos los residentes en el territorio de aplicación del impuesto (todo el territorio nacional excepto Canarias, Ceuta y Melilla).

4.2. El ajuste por operaciones interiores

En teoría, pues, la Hacienda foral debería ingresar en sus arcas, el IVA equivalente al consumo de los residentes en Navarra. Estas dos magnitudes no son exactamente iguales en ninguna Comunidad española, algunas de las cuales muy influidas por altas tasas de turismo y otras, como Navarra, por su situación fronteriza.

En cualquier caso y como comentábamos anteriormente, en ocasiones, el consumo final se hace en un territorio distinto al de producción o distribución del bien, que es donde se ha realizado su recaudación y por eso se requiere practicar un ajuste. Así, y con el objetivo de que cada Administración recaude el IVA que corresponde al consumo realizado en su territorio, se debe realizar una transferencia de recursos a cargo de la Administración donde se recauda más de lo que se consume y a favor de la que consume más que produce. En realidad, el término “producción” no es preciso porque se pueden producir muchísimos productos pero destinarlos principalmente a la exportación con lo que la recaudación sería escasa. También puede tenerse un importante sector agroalimenticio, por ejemplo, que seguramente aportará menos recaudación a ese territorio por mor del tipo reducido aplicable a esos bienes.

Un antecedente de este ajuste se ha practicado desde antiguo siempre entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra. Desde que empezó a ser relevante el comercio entre residentes de Castilla y Navarra fue necesario ajustar la imposición indirecta al consumo.

Así se hizo ya en los impuestos sobre alcoholes y azúcares de finales del siglo XIX y principios del XX. Los redactores del Convenio Económico de 1990 fueron conscientes del problema e implantaron un complejo mecanismo de ajuste del IVA, Simón Acosta (2014).

Teniendo en cuenta lo anterior, los ingresos totales de la Hacienda foral por IVA proceden de la suma de lo recaudado directamente por la Hacienda foral en el mercado interior RR_N , más el resultado positivo o negativo del ajuste por IVA.

Para ello, en la fórmula se parte de los parámetros que miden el consumo relativo (c) de los residentes en Navarra, respecto al consumo realizado en territorio común sujeto al impuesto (es decir, excluidos Canarias, Ceuta y Melilla). Dicho valor debe ponerse en relación con el parámetro (d), que pretende medir la generación relativa de valor añadido de Navarra respecto del total del Estado sujeto al impuesto. Esta magnitud, que en términos ideales representaría la capacidad recaudatoria relativa de Navarra por este tributo, en la práctica de las negociaciones se ve sustituida por el porcentaje de recaudación real que supone el ingreso navarro por IVA.

La parte del ajuste por operaciones interiores se expresa de la siguiente manera:

$$(c - d) \times H$$

Por su parte, H es la variable que identifica la recaudación total de IVA sobre la que se practica el ajuste, y se obtiene calculando la recaudación total que resultaría de acuerdo a la gestión del territorio fiscal que supuestamente ha sido menos eficaz. Decimos supuestamente porque, como se ha demostrado en los últimos años, pueden darse circunstancias que escapan del control de la Administración y que influyen fuertemente en la recaudación por ella obtenida. Esta situación puede darse tanto en el Estado, como en Navarra, pero, por razones lógicas de dimensión, obran mucho mayor efecto en esta última. Por ejemplo, el cambio del sistema de comercialización de una conocida gran empresa como analizaremos más adelante, o el retraso en la ejecución de las devoluciones periódicas de este tributo hicieron oscilar grandemente esta magnitud y con ella el importe del ajuste resultante.

Tomando la más pequeña de las H's posibles, el ajuste tiene el efecto de gravar en la menor medida posible a la Hacienda que tiene que entregar una parte de la recaudación que ya ha efectuado. Parece que en la base de esta decisión estaba la inicial desconfianza estatal a que Navarra, Administración que se veía beneficiada por el ajuste, no hiciera un riguroso ejercicio de sus potestades liquidatorias. Sin embargo, ese pretendido incentivo a la mejora de la gestión tributaria de Navarra cesa cuando se iguala a la eficacia estatal. A partir de ahí, la mejora navarra no tendrá más consecuencias que las experimentadas en la recaudación directa, porque en el ajuste por IVA del Convenio la magnitud que servirá de base será la recaudación (H) estatal.

Por si esta contradicción fuera poca, en el ajuste por Alcohol e Hidrocarburos, donde el signo del mismo es a favor del Estado, el sistema que se utiliza es el mismo. Seguramente porque este ajuste llegó años más tarde que el del IVA (en 1998) y se decidió

copiar un sistema que funcionaba razonablemente. Esa diferencia de signo del ajuste en comparación con el IVA hace que, lo que en él supone un incentivo, en Impuestos Especiales no funcione así y una deficiente gestión tributaria Navarra perjudicaría indirectamente al Estado a través del ajuste.

Así pues, teniendo en cuenta todo lo anterior, los redactores del Convenio condensaron el mecanismo del ajuste en la siguiente expresión matemática:

$$c \times RR_{AD} + (c - d) \times H$$

La fórmula aúna el ajuste por importaciones y el ajuste por operaciones interiores, que se corresponden con el primer y el segundo sumando, respectivamente. Es el artículo 65.1 de la Ley 28/1990 el que recoge el ajuste por IVA y define las variables que intervienen en él:

“A la recaudación real de Navarra por el Impuesto sobre el Valor Añadido se le añadirá el resultado de la siguiente expresión matemática:

$$Ajuste = c \times RR_{AD} + (c - d) \times H$$

Siendo:

$H = (RR_N : d)$ si $(RR_N : RR_{TC})$ es menor o igual que $[d' : (1 - d')]$

$H = (RR_{TC} : d')$ si $(RR_N : RR_{TC})$ es mayor o igual que $[d' : (1 - d')]$

RR_{TC} = Recaudación real anual del territorio común por el Impuesto sobre el Valor Añadido, obtenida por las Delegaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

RR_N = Recaudación real anual de Navarra por IVA.

RR_{AD} = Recaudación real anual por Importaciones.

c = (Consumo residentes Navarra) : [Consumo residentes Estado (menos Canarias, Ceuta y Melilla)]

$d = (v - f - e + i) : (V - F - E + I)$

v = Valor Añadido Bruto de Navarra al coste de los factores.

V = Valor Añadido Bruto del Estado (menos Canarias, Ceuta y Melilla).

f = Formación Bruta de Capital de Navarra.

F = Formación Bruta de Capital del Estado (menos Canarias, Ceuta y Melilla).

e = Exportaciones de Navarra.

E = Exportaciones del Estado (menos Canarias, Ceuta y Melilla).

i = Importaciones de Navarra provenientes de la Unión Europea.

I = Importaciones del Estado (menos Canarias, Ceuta y Melilla) provenientes de la Unión Europea.

$$d' = (v - f - e + i) : (V' - F' - E' + I')$$

V' = Valor Añadido Bruto del Estado (menos País Vasco, Canarias, Ceuta y Melilla).

F' = Formación Bruta de Capital del Estado (menos País Vasco, Canarias, Ceuta y Melilla).

E' = Exportaciones del Estado (menos País Vasco, Canarias, Ceuta y Melilla).

I' = Importaciones del Estado (menos País Vasco, Canarias, Ceuta y Melilla) provenientes de la Unión Europea.

$$d'' = (V'' - F'' - E'' + I'') : (V - F - E + I)$$

V'' = Valor Añadido Bruto del Estado (menos Navarra, País Vasco, Canarias, Ceuta y Melilla).

F'' = Formación Bruta de Capital del Estado (menos Navarra, País Vasco, Canarias, Ceuta y Melilla).

E'' = Exportaciones del Estado (menos Navarra, País Vasco, Canarias, Ceuta y Melilla).

I'' = Importaciones del Estado (menos Navarra, País Vasco, Canarias, Ceuta y Melilla) provenientes de la Unión Europea.”

El ajuste por operaciones interiores que actualmente se encuentra vigente está representado en la expresión $(c - d) \cdot H$.

El mecanismo del ajuste ha funcionado bien en la medida en que ambas partes (la Administración del Estado y la Comunidad Foral de Navarra) se han sentido satisfechas con el resultado. Los cambios de comercialización o de compras que puedan haberse producido en las distintas empresas navarras a lo largo de los años transcurridos entre 1990 y 2012 no han sido relevantes porque su influencia en los resultados finales es insignificante. Sin embargo, la sociedad navarra fabricante de vehículos del grupo VW tiene un volumen de operaciones que ha desbaratado la técnica del ajuste cuando esta empresa decidió modificar sus procedimientos de ventas. Y el mecanismo ha fallado porque la fórmula del Convenio no es correcta.

Aplicando la terminología utilizada en otros ámbitos, se podría decir que el ajuste de IVA previsto en el Convenio no ha superado con éxito el “test de esfuerzo” que ha supuesto el denominado caso VW. Y ello a pesar de que aún tiene esta norma un mecanismo que pretendía justamente absorber estas oscilaciones recaudatorias, tal y como se explica en el siguiente apartado.

4.3. Mecanismo para limitar las fluctuaciones: “la horquilla”

Se previó un sistema a través del cual se ajustaran los parámetros de la fórmula anterior para años en los que se produjeran grandes fluctuaciones en la recaudación relativa de Navarra. Nos referimos al artículo 66.2 del Convenio, que señala: “En el caso de que las recaudaciones reales obtenidas por Navarra por los Impuestos a los que se refiere el artículo 65 difieran significativamente de sus índices de capacidad recaudatoria en el caso de los Impuestos Especiales, y del índice del ajuste por el Impuesto sobre el Valor Añadido, se procederá a ajustar los mismos, permitiendo, en todo caso, un margen diferencial para efectuar los ajustes del año en que se produzcan las desviaciones citadas.”

Este sistema de compensación se identifica como “la horquilla” y presenta algunas curiosidades. La primera es que para los impuestos especiales, el número 2 de la Disposición Transitoria 4ª del Convenio estableció la magnitud de esa horquilla, dejándola en el 7% para hidrocarburos y el 10% para el resto (alcohol, productos intermedios y cerveza). Aunque es verdad que esta Disposición se redactó para el quinquenio 2005-2009, en realidad ha seguido obrando efectos con los mismos porcentajes. Sin embargo, no se menciona en el texto del Convenio el porcentaje aplicable al IVA, aunque, por acuerdo entre las partes, se ha venido aplicando el margen del 10%.

La aplicación práctica de la horquilla en IVA se plasma en que si la recaudación real de Navarra de un año concreto supone, por ejemplo, el 130% del índice fijado como “d”, se calcula un nuevo “d” para ese año por la parte que supera el 110%. Igualmente funcionaría en sentido contrario. Este mecanismo significa que Navarra asume en exclusiva el riesgo de ganancia o pérdida por el primer 10% de oscilación. A partir de esa frontera, la Comunidad Foral debe remitir al Estado el resto de su ganancia o reclamar el exceso de pérdida registrada.

Este sistema que en el Convenio viene aplicándose desde 1990 y a la generalidad de los tributos indirectos, en el Concierto vasco sólo tiene aplicación en los impuestos especiales. Parece difícil justificar esta importante diferencia entre los dos sistemas, que

supone una mayor seguridad (aunque no total como se comprobó con VW) para Navarra si la recaudación sufre importantes bajas, pero también una mayor solidaridad con el Estado si el escenario es favorable a Navarra.

5. CONFLICTO ENTRE NAVARRA Y EL ESTADO: CASO VOLKSWAGEN

5.1. Exposición del caso

Como adelantábamos, en 2012 una decisión empresarial reveló la inconsistencia de la técnica establecida por los redactores del Convenio para el cálculo del ajuste del IVA. Se trataba de una de las empresas más importantes de la Comunidad Foral, por lo que el asunto provocó una gran difusión en los medios y una fuerte convulsión política.

VOLKSWAGEN, la multinacional automovilística alemana, fabrica coches en Navarra y la gran mayoría (alrededor del 90% de los mismos) los exporta. Hasta 2012, esta operación no la hacía directamente, sino que vendía los coches a una filial suya radicada en Barcelona (VOLKSWAGEN-AUDI España S.A) y ésta los exportaba. Es decir, el grupo Volkswagen exportaba sus vehículos con intervención de esta sociedad radicada en territorio de régimen común, que actuaba como comisionista en nombre propio y por cuenta de la sociedad titular de la fabricación de los coches en la planta de Landaben, en Navarra.

En el marco del IVA, la comisión en nombre propio y por cuenta ajena se asimilaría a una doble venta en la que el comisionista compra la mercancía (a la sociedad fabricante en Navarra) y la vende al cliente. Dado que VAESA se encargaba de la exportación, el cliente en este caso, era una sociedad no residente en España. La operación, tenía los siguientes efectos fiscales: la “primera transmisión” de la sociedad navarra a la sociedad barcelonesa estaba sometida al IVA navarro, de manera que la sociedad fabricante de los coches ingresaba en la Hacienda Foral y repercutía a la sociedad comisionista en territorio común. Ésta, a su vez, remitía los vehículos a otro país y se beneficiaba del derecho a la devolución del IVA soportado, puesto que en el comercio internacional, los bienes salen sin IVA del país de origen.

Así pues, la Agencia Estatal de Administración Tributaria devolvía a VAESA el IVA que ésta había soportado por repercusión del impuesto que la sociedad fabril había ingresado en la HTN. Hasta 2012, este sistema de comercialización no creó problemas.

Sin embargo, entonces, el gigante automovilístico llevó a cabo una decisión empresarial consistente en cambiar el sistema de comercialización de sus coches. A partir de 2012, prescindirían de ese paso previo a la exportación, eliminando del proceso a la sociedad comisionista. De esta forma, los vehículos son exportados directamente por la sociedad fabril residente en Navarra. La modificación no conlleva ninguna ventaja ni perjuicio fiscal para el grupo VW, pero tiene unas consecuencias inmediatas en los recursos de las dos haciendas públicas implicadas en el proceso: la estatal y la foral. A partir de ese momento, la AEAT ya no tiene que devolver el IVA relativo a la exportación a VAESA, por lo que le supone un “ahorro”. La Hacienda Tributaria de Navarra, por su parte, no sólo dejó de ingresar el IVA que antes cobraba a VOLKSWAGEN por la venta de los vehículos, sino que se vio obligada a devolver a la sociedad fabricante todo el IVA que ésta soportaba por repercusión de sus proveedores, muchos de los cuales, además, operan en territorio de régimen común.

Dicho de otro modo, Navarra dejó de beneficiarse de un importante ingreso y se convirtió en deudora del IVA que los proveedores de la fábrica ingresan en la AEAT o en las Administraciones tributarias de los Territorios Históricos del País Vasco.

En teoría, el cambio del sistema de comercialización no debería producir efectos económicos en la Hacienda Foral, esto es, no debería haber descendido la recaudación del IVA en Navarra por el hecho de que el grupo Volkswagen tomara la referida decisión empresarial. No tiene sentido alguno que la financiación de la Hacienda Foral o la contribución de Navarra a la del Estado dependan del modo en que las empresas decidan organizar la venta de sus productos. En definitiva, resulta absurdo que se produzca un flujo financiero entre Administraciones tributarias en función de la ubicación de las empresas exportadoras, tal y como afirma Simón Acosta (2014).

Los cambios de comercialización o de compras que puedan haberse producido en las distintas empresas navarras a lo largo de los años transcurridos entre 1990 y 2012 no han sido relevantes porque su influencia en los resultados finales es insignificante. Sin embargo, la sociedad navarra fabricante de vehículos del grupo VW tiene un volumen de operaciones que ha desbaratado la técnica del ajuste cuando esta empresa decidió modificar sus procedimientos de ventas, y es que sólo el IVA procedente de los coches fabricados en Navarra por VW representa nada menos que el 10% del presupuesto foral.

5.2. Solución provisional del litigio

A raíz de las inspecciones llevadas a cabo por la Agencia Tributaria, la misma reclamó a Navarra 1.513 millones de euros por años anteriores a 2012 no prescritos. Dicha cantidad habría supuesto el 50% del presupuesto de la Comunidad Foral, por lo que por razones obvias, no dispone de los fondos necesarios para pagar esa cifra.

Tras esta propuesta desorbitada, desde el punto de vista de la Comunidad Foral, el litigio se resolvió, al menos de manera provisional, gracias a un acuerdo de alcance temporal limitado, adoptado entre el Estado y Navarra en 2012.

Se estableció, pues, una modificación *ad hoc* para el presente caso, limitándose la incidencia del cambio de comercialización en la cifra de 25.000.000 euros fijos anuales de coste que debe soportar Navarra. El acuerdo supone, igualmente, que aunque los vehículos de VW ahora se exporten directamente desde Navarra, la devolución del IVA no correrá a cargo de la Comunidad Foral, sino del Estado.

Si el ajuste a consumo hubiera estado bien diseñado, el efecto del cambio de comercialización debería haber sido neutro porque, insistimos, Navarra debería percibir el IVA correspondiente al consumo de los residentes en Navarra.

A partir del 1 de abril de 2012, se aplica el método aprobado como Anexo IX de la Comisión Coordinadora de 16 de febrero de 2011 con las modificaciones del método que se acuerdan y se incorporan como Anejo IV en el acta de la Comisión Coordinadora de 7 de mayo de 2012¹.

La primera modificación que provoca este acuerdo es el cambio de los índices utilizados para el cálculo del ajuste por la recaudación de IVA. Concretamente, cambia el segundo sumando de la fórmula del ajuste. Debido a la estrepitosa disminución del montante que recauda Navarra por IVA (motivado por las consecuencias tributarias ocasionadas por el cambio de comercialización de los vehículos de VOLKSWAGEN, explicados anteriormente), el primer multiplicador “(c-d)” aumenta, ya que supone que los residentes en la CFN siguen siendo igual de consumistas, pero Hacienda Navarra recauda menos que en periodos anteriores, por lo que el margen entre las variables aumenta de

¹ El acuerdo se adoptó por la Comisión Coordinadora el 7 de mayo de 2012, y a través del mismo se modifica el método para hacer efectivo el ajuste de recaudación del IVA en el quinquenio 2010-2014. El precepto que anteriormente regulaba dicho método era la Disposición Transitoria 3ª del Convenio, en la que se preveía dicho método pero para el quinquenio 2005-2009 (a pesar de que la DT 3ª se estableció para estos años, en el quinquenio 2010-2014 se siguió aplicando hasta la entrada en vigor del acta de 2011).

El Anejo IX de dicha acta venía a sustituir la redacción de la Disposición citada. El acuerdo de la Comisión Coordinadora de 7 de mayo de 2012, a su vez, incluye un Anejo IV que modifica ciertos puntos de ese Anejo IX.

0,314% a 1,006%. De esta manera, se dispone que a la recaudación real de Navarra por IVA, se le añadirá el 1,006 por 100 de la recaudación real del Impuesto sobre el Valor Añadido, excluida la de las Aduanas, obtenida en territorio común dividida por 0,93330 ó de la recaudación real de Navarra dividida por 0,00693 según que el porcentaje de recaudación de Navarra con respecto a la total estatal, excluido el País Vasco, sea superior o inferior, respectivamente al 0,737 por 100. Comparando estos índices con la redacción anterior, vemos como también han sido aumentados o reducidos, en su caso, en aras a compensar el impacto ocasionado por el cambio de la empresa automovilística.

Por otra parte, el Anejo IV de 2012 añade un nuevo apartado Quinto bis en el que se facilita un cuadro (cuadro 3) que muestra las cantidades acordadas que el Estado deberá satisfacer a la CFN cada año.

Es importante la previsión que se establece en el mismo anexo para el supuesto de que se retomara el sistema de comercialización cuyo cambio ha causado las modificaciones del Anejo IX de la Comisión Coordinadora de 16 de Febrero de 2011. Así, dice el apartado Cuarto de esta resolución, que los cambios propuestos con ese Acuerdo devendrán en ineficaces, a partir del momento en el que se constate dicho retorno.

Cuadro 3: Cantidades que el Estado deberá satisfacer a la CFN:

SALDO PRESUPUESTARIO (en millones de €)							
TOTAL RECAUDACIÓN PRESUPUESTARIA IVA EN NAVARRA INCLUIDOS AJUSTES (ESTIMACIONES)				DIFERENCIAS SOBRE SITUACIÓN ACTUAL MODIFICANDO EL MÉTODO			
Sin cambios en la situación actual	Con cambio VW y sin modificación Convenio	Impacto presupuestario en navarra sin modificación Convenio	Modificaciones índice "d" (ESTIMACIONES)			Compensación específica	Impacto presupuestario final para Navarra
				Diferencia que se recupera	Resultado modificación índice "d"		
2012	1154,18	794,30	-359,88	246,93	-112,95	87,95	-25,00
2013	1082,05	823,32	-258,73	138,82	-119,91	94,91	-25,00
2014	1122,80	959,86	-162,94	67,99	-94,95	69,95	-25,00

Fuente: Acuerdo N° 4 del acta 1/2012 de la Comisión Coordinadora del Convenio.

Por último, y no por ello menos importante, el apartado Quinto ordena que para cada año se determinará la recaudación total por IVA de Navarra. “Dicha recaudación total se comparará con la recaudación total que se hubiera obtenido si no se hubiese producido

el cambio de comercialización en relación a las exportaciones de coches aplicando la metodología vigente con anterioridad a los cambios introducidos en este Acuerdo. Si de la comparación anterior resultase que el importe del impacto presupuestario final anual fuese menor para Navarra que el establecido en 25 millones de euros, esta diferencia será compensada por la Comunidad Foral a favor del Estado; si ese importe resultase mayor que los 25 millones de euros, la diferencia será compensada por el Estado a favor de la Comunidad Foral”. Este cálculo se debe realizar en el momento de determinar el ajuste definitivo.

5.3. Recurso de UPyD

Como decíamos, el asunto provocó un gran revuelo político y mediático, que subsistió incluso después de la adopción del acuerdo entre las dos Administraciones implicadas. En efecto, el partido político UPyD, interpuso un recurso contencioso-administrativo (recurso nº 438/12) ante la Audiencia Nacional, impugnando el acuerdo de la Comisión Coordinadora.

El recurso se fundamentó en cuatro puntos. En primer lugar, se alegaba la falta de competencia por parte de la Comisión Coordinadora del Convenio para adoptar dicho acuerdo. Se denunció, a su vez, que la modificación no había seguido los trámites previstos en el artículo 6 del Convenio. Además, aducían la falta de motivación y justificación técnica para acordar un “rescate financiero” y desembolso a favor de Navarra, y por último, argumentaban que existía una ayuda de estado incompatible con el Derecho Comunitario.

Ante el recurso del partido político, la Administración demandada y la Comunidad Foral de Navarra presentaron sus alegaciones, las cuales se basaban, principalmente, en la falta de legitimación activa del recurrente.

La Audiencia Nacional, en su Sentencia de 23 de enero de 2015, examinó en profundidad los motivos de inadmisibilidad alegados por las partes, centrando su atención en la doctrina del TS que invocaron aquéllas. De este análisis declaró la necesidad de ostentar un “claro interés legítimo” por parte del recurrente para poder impugnar un acto como es el acuerdo de la Comisión Coordinadora. Aplicando la doctrina del Alto Tribunal al caso que nos concierne, las circunstancias alegadas por el recurrente resultaron no revelar un interés legítimo en el sentido definido por dicha Jurisprudencia “como que haya de afectar a su esfera jurídica de intereses del partido recurrente, tanto por el hecho de que Navarra contribuya al esfuerzo financiero derivado del cambio de comercialización de

Volkswagen con 25 millones de euros, como por el hecho de que se modifique el sistema de determinación del ajuste de los impuestos indirectos a que se refiere el artículo 67.2 del Convenio Estado-Navarra”.

Según la Audiencia, invocar la condición de contribuyentes de los parlamentarios de UPyD representa un interés “excesivamente lejano y nada reconocible que engloba una mera defensa de la legalidad”.

Por otro lado, los jueces señalaron que “de los Estatutos de la recurrente no se deduce un especial objeto que justifique la impugnación del presente recurso contencioso-administrativo y que pueda afectarle aunque sea con una mínima relevancia, más allá de la mera defensa de la igualdad fiscal”.

Por todo ello, la AN resuelve inadmitiendo el recurso por falta de legitimación activa del partido político recurrente, sin entrar en el examen de los motivos de fondo.

Cabe suponer, dice De La Hucha (2012), que el recurrente pretendía que fuera Navarra quien asumiera el coste íntegro de las devoluciones y que, al no ser así, se produciría una vulneración del principio de igualdad.

Para valorar esta posible vulneración habría que determinar en comparación a quién o qué se estaría creando esa situación de desigualdad. La comparación podría hacerse respecto de los Territorios Históricos del País Vasco –por estar sometidos a un régimen foral- o respecto a las Comunidades Autónomas de régimen común. Sin embargo, el propio Tribunal Constitucional ha dictado sentencias donde señala que la residencia en un lugar determinado del territorio español puede generar una distinta tributación sin que ello implique vulneración de la Constitución. Por tanto, no se provocó un agravio con otras CCAA, por una parte, porque el sistema es diferente, y por otra, porque incluso la CE prevé las diferentes consecuencias tributarias para los contribuyentes de distintas Comunidades Autónomas.

Cabe señalar que el partido político recurrente no podía haber acudido a la Junta Arbitral de Navarra, puesto que carece de legitimación para ello, con lo cual esta queda apartada en todo caso y ni siquiera sus miembros podrían a título individual elaborar un dictamen.

5.4. Hacia el futuro

De acuerdo con Simón Acosta (2014), parece evidente que debe negociarse una nueva fórmula que simplifique el cálculo del ajuste y unos nuevos índices que reflejen la realidad actual.

Una solución racional y prudente, según el autor, podría consistir en respetar el sistema que se venía aplicando para los años anteriores a 2012 y trabajar para buscar una fórmula correcta para el futuro. Esta opción puede venir de la mano del artículo 66 del Convenio Económico: “En el caso de que las recaudaciones reales obtenidas por Navarra por... (IVA) difieran significativamente... del índice del ajuste por el Impuesto sobre el Valor Añadido, se procederá a ajustar... (el índice), permitiendo, en todo caso, un margen diferencial, para efectuar los ajustes del año en que se produzcan las desviaciones citadas”.

El pacto alcanzado en 1990 ha quedado en evidencia y ha sido desvirtuado por el devenir de los acontecimientos, por lo que si continuáramos aplicando el mismo, podría desembocar en una situación disparatada.

6. UNA NUEVA PROPUESTA DEL AJUSTE DE IVA

Seguramente el actual método del ajuste del IVA es uno de los aspectos más oscuros e ininteligibles del Convenio y precisamente por esto, necesita una revisión urgente. Más aún cuando se ha demostrado su ineficacia ante tensiones como las sufridas con el caso VW. Lo óptimo, como tantas veces, sería convertir esa necesidad de cambio de sistema en una virtud que despejara recelos de los más críticos con el sistema foral. Sería conveniente que el blindaje del sistema del Convenio en el futuro no se derivara de esgrimir los derechos históricos en los que se basa, sino en demostrar que es una herramienta útil por un lado, y transparente y racional por otro, acorde con las exigencias del siglo XXI.

Partiendo de que se busca ese objetivo y que se dispone de la valiosa experiencia de estas décadas anteriores, la propuesta que se formula encuentra en la sencillez su principal virtud y razón de ser. Comparando con la fórmula actual, los cambios se centran en las siguientes magnitudes:

- “H”: ya es hora de superar las viejas desconfianzas que llevaron a fijar dos posibles cifras de recaudación teórica del IVA a nivel estatal, donde se acaba eligiendo la más pequeña de ellas. Este sistema, que ya introduce de inicio una gran complejidad a los cálculos tanto provisionales como definitivos del año,

unido al juego de la horquilla, acarrea un aliciente a la litigiosidad entre las Administraciones y unos efectos extraños en el resultado final de oscilaciones en la recaudación. Esas cuestiones se solventarían de manera sencilla si adoptásemos como única H, la recaudación real a nivel estatal.

- “d”: de acuerdo con lo anterior, ya no sería necesario fijar una supuesta capacidad recaudatoria para Navarra. Simplemente, se descontaría esta recaudación real de la teórica que le correspondiera en función del consumo relativo.
- “c”: en este coeficiente radicaría lo sustancial del sistema propuesto, lo que le da una importancia crucial a su fijación, si bien no mucho más de la que ya tiene ahora, con la diferencia de que en estos momentos no tiene un efecto económico tan decisivo y exclusivo como el que tendría en la propuesta que se hace. Dada la importancia de este índice, convendría actualizarlo anualmente.
- “Horquilla”: con esta fórmula ya no sería necesario ese mecanismo de ajuste que, como ya se ha señalado, actualmente aporta sus propias perturbaciones al resultado final.

Por tanto la fórmula, utilizando la nomenclatura actual, podría reflejarse como:

$$c \times RR_{AD} + c \times H - RR_N = c \times (RR_{AD} + H) - RR_N$$

(Actualmente: $c \times RR_{AD} + (c - d) \times H$)

Con este nuevo mecanismo se obtendrían las siguientes consecuencias positivas:

- Dotarlo de **sencillez y claridad** frente a la opinión pública y por tanto política, lo que evitaría críticas a la actual opacidad
- **Minorar los conflictos** entre Administraciones. El caso VW no hubiera tenido sentido con esta fórmula. Pero es que ese caso es el más significativo de decenas de otros en los que ambas Administraciones emplean importantes recursos públicos en pelear por una recaudación que les debería ser neutra. Evidentemente esos recursos se detraen de la gestión ordinaria y de la lucha contra el fraude que debería ser destino único. Además esos litigios también suelen suponer molestias a las empresas afectadas, que a veces ven demoradas sus devoluciones por este tributo y siempre se ven sometidas a una incertidumbre fiscal que ellas no tendrían por qué sufrir.

Como mayor crítica al nuevo sistema podría alegarse que no incentiva la eficaz gestión tributaria de cada Hacienda ni penaliza posibles comportamientos indolentes. La experiencia de todos estos años indica que no parece que este sea un peligro demasiado real y podría evitarse con otros mecanismos. El que parece más asequible sería hacer que la recaudación derivada de las liquidaciones tributarias en vía de gestión o inspección, no se trasladaran al cálculo de la H y que cada Hacienda se quedara, así, con el resultado de la actividad comprobadora realizada sobre los sujetos pasivos sobre los que tiene competencia inspectora. Con esto, cada Hacienda estaría muy incentivada a realizar todas las comprobaciones necesarias para la correcta gestión de su competencia. No obstante lo anterior, las liquidaciones realizadas sobre contribuyentes que tributen en volumen de operaciones en distintas Administraciones, deberá ser repartido entre las mismas en esa misma proporción, tal y como se hace actualmente.

De esta manera, el sistema tributario entendido globalmente, funcionaría de una manera mucho más eficiente, de acuerdo con las exigencias que plantea la ciudadanía y sin soportar pérdidas de recursos por fricciones innecesarias entre diferentes unidades de la Administración.

Por supuesto, este modelo de ajuste que se propone para el IVA podría —y debería— ser aplicado de manera similar a los Impuestos Especiales de Fabricación. Dentro de ellos, encontramos el caso específico del Impuesto sobre Hidrocarburos, del cual se conoce perfectamente el consumo que se realiza en Navarra, ni siquiera sería necesario establecer ninguna fórmula de ajuste sino regularizar la recaudación navarra de acuerdo con el consumo efectivo derivado de esa trazabilidad.

7. CONCLUSIONES

Navarra, como Comunidad Autónoma Foral, disfruta de un sistema fiscal y de una financiación diferente a la del resto de Comunidades Autónomas españolas. El sistema del Convenio Económico, que dota a Navarra de un alto grado de autonomía fiscal, no es óbice para que la Administración foral esté sujeta a ciertas limitaciones, como el respeto a las principales figuras tributarias que tiene el sistema fiscal español, el mantenimiento de una presión fiscal no inferior a la del resto de España, y la libre circulación y establecimiento de personas, bienes, capitales y servicios, principios derivados de la pertenencia a la Unión Europea.

El diseño y los resultados del sistema de financiación han sido muy criticados en los últimos años, no sólo por los defensores de un Estado centralizado y la opinión pública, en general, sino incluso por múltiples dirigentes y técnicos de la propia Administración navarra, quienes reclaman la necesaria renovación del texto del Convenio. Esto es así, no sólo por los posibles beneficios o perjuicios que pueda conllevar la diferente configuración tributaria para los ciudadanos navarros, sino por la complejidad de las fórmulas, las imperfecciones y deficiencias que ha demostrado padecer el actual modelo, especialmente, tras el cambio en el sistema de comercialización de vehículos de la multinacional instalada en Navarra.

En consecuencia, y ante la necesidad añadida de fijar definitivamente la aportación del año base del quinquenio 2015-2019, se requiere un impulso firme en el trabajo de los técnicos y en el trabajo político para acometer con urgencia una renovación que simplifique y solvete las cuestiones expuestas.

Una posible renovación, de acuerdo con la propuesta realizada en el presente trabajo, se basaría en adecuar los ajustes por impuestos indirectos al consumo relativo de Navarra. De esta manera, este parámetro (“c”) adquiriría aún mayor importancia y convendría que fuera actualizado sino anualmente, con una frecuencia razonable. Así, se tendría en cuenta la recaudación total a nivel nacional, y se simplificaría y se facilitaría enormemente el cálculo del ajuste. Por su parte, el incentivo a la gestión propia de cada Hacienda vendría dado porque éstas se quedaran con el resultado de su actividad comprobadora.

El cambio de este sistema de ajuste no supondría la modificación del resto del texto del Convenio, por lo que no parece que el cambio, aunque es sustancial, debiera suponer una negociación compleja más allá de la propia fijación de los coeficientes de consumo.

Cabe apuntar, por último, que la modificación y actualización del Convenio deberá producirse de manera transparente y democrática para consolidar su supervivencia en un futuro. De lo contrario, y a pesar de los posibles resultados satisfactorios que pueda lograr a nivel técnico, el sistema potenciará desconfianza y acabará por debilitar, incluso, anular el régimen foral del Convenio Económico.

8. REFERENCIAS

8.1. Normativa

Acuerdo N° 4 del acta 1/2012 de la Comisión Coordinadora del Convenio entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra de 7 de mayo de 2012. Recuperado de: <https://goo.gl/jZ0V0n>

Ley 28/1990 por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra. Boletín Oficial del Estado N° 310, Madrid, España, 27 de diciembre de 1990, de 27/12/1990.

8.2. Jurisprudencia

Sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de enero de 2015 (recurso UPyD, n° 438/12). Recuperado de: <https://goo.gl/7r7E0l>

8.3. Bibliografía

Alli, J.C., (2010), *Los Convenios Económicos entre Navarra y el Estado. De la soberanía a la autonomía armonizada*, Pamplona, España, Fondo de Publicaciones del Gobierno de Navarra.

Aranburu, M. (2015). *Las relaciones financieras en el Convenio Económico*. Diálogo en torno al Convenio Económico Navarra-Estado. Mikel Aramburu-José Antonio Asiáin. Conferencia llevada a cabo en diciembre de 2015 en Asociación Co.Ciudadana. Pamplona, España. Recuperado de: <https://goo.gl/Tx09ya>

Aranburu, M., (2005), *Provincias exentas*, Donostia-San Sebastián, España, Serie Echeagaray núm. 1.

Arnedo, B., (6 de octubre de 2016). La aportación al Estado, un problema para las cuentas de Navarra de este año. *Diario de Navarra*, página 18.

Asiáin, J.A. (Diciembre de 2015). *Problemática jurídica actual del Convenio Económico*. Diálogo en torno al Convenio Económico Navarra-Estado. Mikel Aramburu-José Antonio Asiáin. Conferencia llevada a cabo en Asociación Co.Ciudadana. Pamplona, España. Recuperado de: <https://goo.gl/iMmitP>

Convenio Económico. (2016). Recuperado de: <https://goo.gl/vLndk9>

De La Hucha, F., (2006), *El régimen jurídico del Convenio Económico de la Comunidad Foral de Navarra*, Donostia-San Sebastián, Serie Echegaray, núm. 2.

Sánchez, C. (17 de mayo de 2012). Hacienda abre un acta de inspección fiscal a Navarra por 1.700 millones. *El Confidencial*. Recuperado de: <https://goo.gl/VHRnDe>

Los Arcos, B., (1991), *El modelo financiero definido en el Convenio Económico. La aportación a las cargas generales del Estado.*, Pamplona, España, Boletín de Economía de Navarra 2ª Época, nº1.

Memoria de la ejecución presupuestaria. (2016). Recuperado de: <https://goo.gl/7IJgX6>

Riezu, M.A. (21 de mayo de 2016). Diez claves para entender el Convenio Económico. *Diario de Navarra*. Recuperado de: <https://goo.gl/aItDxx>

Servicio del Convenio Económico y Planificación Financiera de Hacienda Tributaria de Navarra.

Simón Acosta, E. (2014). El ajuste del IVA en la Comunidad Foral de Navarra. *Revista Jurídica de Navarra*, (Nº 57), páginas 189-203.

Navarra, IVA y Volkswagen. (Octubre de 2012). Recuperado de: <https://goo.gl/tAqId9>

Zabalza, A. (Marzo de 2012). Una nota sobre el ajuste del IVA en el sistema foral de financiación: marco analítico y propuesta de un nuevo mecanismo., *Hacienda Pública Española / Review of Public Economics*, (Nº 202), páginas 105-123.

Zubiri, I. (2015). Un análisis del sistema foral de la Comunidad Autónoma del País Vasco y sus ventajas durante la crisis. *Papeles de Economía Española*, (Nº 143), págs. 205-224. Recuperado de: <https://goo.gl/34uzAg>

Zubiri, I. y Vallejo, M., (1995), *Un análisis metodológico y empírico del sistema de cupo*, Bilbao, España, Fundación BBV.